



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2016

**Ordentliche Revision bei Nonprofitorganisationen – Regel- oder
Ausnahmefall? Beurteilung der Revisionspflicht aufgrund des neuen
Rechnungslegungsrechts**

Eberle, Reto ; Schmitz, D

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-124753>

Journal Article

Published Version

Originally published at:

Eberle, Reto; Schmitz, D (2016). Ordentliche Revision bei Nonprofitorganisationen – Regel- oder Ausnahmefall? Beurteilung der Revisionspflicht aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechts. Expert Focus, (6-7):414-419.

ORDENTLICHE REVISION BEI NONPROFIT-ORGANISATIONEN – REGEL- ODER AUSNAHMEFALL?

Beurteilung der Revisionspflicht aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechts

Schweizer Nonprofit-Organisationen befürchten, dass sie als Folge des neuen Rechnungslegungsrechts vermehrt der ordentlichen Revision unterstehen, beispielsweise infolge der freiwilligen Anwendung von Swiss GAAP FER 21. Der Beitrag beschreibt verschiedene für Nonprofit-Organisationen relevante Szenarien und beurteilt die Revisionspflicht.

1. EINLEITUNG

Auch bei weitestgehend von Spenden oder öffentlichen Geldern finanzierten *Nonprofit-Organisationen* (NPO) besteht ein Interesse der Spender, des Staates und der Allgemeinheit, dass die Jahresrechnung – oftmals die einzige Möglichkeit zur Information über die Leistungen und die Wirksamkeit der NPO – frei von wesentlichen Fehlaussagen ist. Zweck der Revision ist daher u. a. zu prüfen, ob die Jahresrechnung bzw. die konsolidierte Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung und mit dem angewendeten Rechnungslegungsstandard ist. Das schweizerische Revisionsrecht kennt dabei zwei Revisionsarten: die eingeschränkte Revision sowie die umfangreichere ordentliche Revision.

Bei Schweizer NPO ist die eingeschränkte Revision die häufigste Revisionsart [1]. Als Folge des neuen Rechnungslegungsrechts haben jedoch viele NPO die Befürchtung, dass sie «durch die Hintertür» der Pflicht zu einer ordentlichen Revision unterliegen [2]. Grund dafür ist die verbreitete Anwendung des NPO-Rechnungslegungsstandards Swiss GAAP FER 21 oder das Erstellen einer konsolidierten Jahresrechnung – insbesondere bei den etwa fünfhundert *Zewo*-zertifizierten NPO, die als Gütesiegelträger Swiss GAAP FER 21 anwenden müssen und allenfalls NPO-spezifischen Konsolidierungsvoraussetzungen unterstehen. Ebenso ist es möglich, dass kantonale Behörden die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 vorschreiben.

Obwohl bereits verschiedene Verlautbarungen bestehen, insbesondere durch den Gesetzgeber und *Expertsuisse*, gibt es nach wie vor Unklarheiten bei den NPO. Der vorliegende Beitrag bietet einen NPO-spezifischen Überblick, in dem die für Stiftungen und Vereine relevanten gesetzlichen Grundlagen beschrieben sowie eine allfällige NPO-Revisionspflicht beurteilt werden.

2. ÜBERBLICK ÜBER DIE REVISION BEI SCHWEIZER NPO

Die Revision von *Stiftungen* [3] unterliegt grundsätzlich den Bestimmungen im *Obligationenrecht*, OR (Art. 83b Abs. 3 *Zivilgesetzbuch*, ZGB) und grenzt sich über die Schwellenwerte CHF 20 Mio. Bilanzsumme, CHF 40 Mio. Jahresumsatz sowie 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt ab. Demnach sind grosse Stiftungen bei Überschreiten der Schwellenwerte oder einer gesetzlichen Konsolidierungspflicht zur ordentlichen Revision verpflichtet; kleine Stiftungen hingegen unterliegen der Pflicht zur eingeschränkten Revision (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR, Art. 727a Abs. 1 OR). Allerdings kann die Stiftungsaufsichtsbehörde von einer eingeschränkt zu prüfenden Stiftung eine ordentliche Revision verlangen, wenn dies für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage notwendig ist (Art. 83b Abs. 4 ZGB). Nach Aussage einzelner Stiftungsaufsichtsbehörden ist dies in der Praxis aber kaum der Fall [4]. Schliesslich kann sie eine Stiftung auch von der Revisionspflicht befreien (Art. 83b Abs. 2



DANIELA SCHMITZ,
DR. OEC., FORSCHUNGS-
FELDLEITERIN, INSTITUT
FÜR MANAGEMENT UND
INNOVATION (IMI),
FERNFACHHOCHSCHULE
SCHWEIZ (FFHS),
REGENSDORF/ZH UND
BRIG/VS



RETO EBERLE,
PROF. DR. OEC.,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER,
LEHRSTUHL FÜR AUDITING
AND INTERNAL CONTROL,
UNIVERSITÄT ZÜRICH,
ZÜRICH

ZGB; Art. 1 Abs. 1 Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen), was ebenfalls nur in einzelnen Fällen relevant ist [5]. Von der Revisionspflicht befreite Stiftungen können jedoch von sich aus eine eingeschränkte oder eine ordentliche Revision durchführen (im Sinne eines Opting-in) [6] oder eine andere Form der Prüfung (z. B. Review) vornehmen lassen [7].

Bei Vereinen bestehen andere Rahmenbedingungen betreffend die Revisionspflicht. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass mit CHF 10 Mio. Bilanzsumme, CHF 20 Mio. Jahresumsatz sowie 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt kleinere Schwellenwerte als bei Stiftungen gelten. Grosse Vereine müssen ihre Jahresrechnung ordentlich prüfen lassen (Art. 69b Abs. 1 ZGB). Muss ein Verein aufgrund von Art. 963 OR eine Konzernrechnung erstellen, ist diese nach der hier vertretenen Meinung ebenfalls ordentlich zu prüfen. Kleine Vereine unterliegen grundsätzlich keiner Revisionspflicht und könnten sich auf eine frei geordnete Revision beschränken (sog. Laienrevision; Art. 69b Abs. 4 ZGB). Im Gegensatz zu Stiftungen kommt die eingeschränkte Revision damit nicht automatisch zum Zuge. Ein Vereinsmitglied, das einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegt, kann jedoch eine eingeschränkte Revision verlangen (Art. 69b Abs. 2 ZGB) [8].

Darüber hinaus sind allfällige Bestimmungen zur Revision in den Statuten und in der Stiftungsurkunde zu beachten.

3. FREIWILLIGE ANWENDUNG VON SWISS GAAP FER 21

3.1 Rechtliche Bestimmungen. Eine zusätzliche [9] Jahresrechnung nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard müssen zwingend solche Stiftungen erstellen, die von Gesetzes wegen einer ordentlichen Revisionspflicht unterstehen (Art. 962 Abs. 1 Ziff. 3 OR). Für Vereine besteht eine solche Pflicht grundsätzlich nicht. Sie erstellen ihre Jahresrechnung nach einem anerkannten Standard, falls 20% der Vereinsmitglieder oder ein Vereinsmitglied mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht dies verlangt (Art. 962 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR). Als anerkannter Standard zur Rechnungslegung gilt Swiss GAAP FER und damit auch Swiss GAAP FER 21 [10].

3.2 Situation bei den NPO. Swiss GAAP FER 21 ist der NPO-Rechnungslegungsstandard in der Schweiz: Er hat sich bewährt, erzeugt eine hohe Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen und trägt zu einer guten Aussenwirkung bei [11]. Der Anwenderkreis unter den NPO ist gross – auch weil die Zewo für die Zertifizierung mit ihrem

Gütesiegel eine Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER 21 voraussetzt [12]. Darüber hinaus wenden immer häufiger auch Verbände, politische Parteien, Sportvereine, Schulen u. v. m. Swiss GAAP FER 21 an [13]. Dabei sei betont, dass Swiss GAAP FER 21 von den NPO mehrheitlich freiwillig angewendet wird.

Allerdings müsste eine Jahresrechnung gemäss Art. 962a Abs. 3 OR, die nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt wurde, ordentlich geprüft werden – ungeachtet der im 2. Kapitel beschriebenen Revisionsbestimmungen.

3.3 Beurteilung der NPO-Revisionspflicht. Für die NPO-Landschaft in der Schweiz, die mehrheitlich aus kleinen Stiftungen und Vereinen besteht, wäre eine ordentliche Revision unverhältnismässig. Im Grunde stützt das Rechnungslegungsrecht diese Sichtweise: Lediglich grosse Stiftungen, die ohnehin von Gesetzes wegen einer ordentlichen Revision unterstehen, sowie einzelne, aufgrund von Minderheiten- und Individualrechten verpflichtete NPO müssen ihre nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellte Jahresrechnung ordentlich prüfen lassen [14].

Für die Beurteilung der Revisionspflicht ist im beschriebenen Fall die Freiwilligkeit respektive das Fehlen einer gesetzlichen Verpflichtung ausschlaggebend. Der Gesetzgeber stellt für diesen Fall im Rahmen der Botschaft zum Rechnungslegungsrecht klar:

«Selbstverständlich können Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung auch auf freiwilliger Basis erstellen. Die Artikel 962 und 962a finden diesfalls keine Anwendung.» [15]

Dabei gilt: Auch wenn die Zewo von ihren Gütesiegelträgern eine nach Swiss GAAP FER 21 erstellte Jahresrechnung verlangt, ist die Anwendung dieses Standards aus gesetzlicher Sicht nach wie vor als freiwillig bzw. aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung anzusehen [16]. Diese Sichtweise bestätigt Expertsuisse und hält fest:

«Somit sind Unternehmen, die freiwillig bzw. aufgrund privatrechtlicher Vereinbarung einen zusätzlichen Abschluss nach anerkanntem Standard erstellen, nicht zu einer ordentlichen Revision dieses zusätzlichen Abschlusses verpflichtet. Zu denken ist etwa an Organisationen aus dem gemeinnützigen Bereich, die das Gütesiegel der Stiftung Zewo benutzen und zu diesem Zweck den Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21 anwenden.» [17]

Für Schweizer NPO ergibt sich also aufgrund eines freiwillig, zusätzlich zur handelsrechtlichen Jahresrechnung erstellten Swiss-GAAP-FER-21-Abschlusses keine gesetzliche Pflicht zur ordentlichen Revision nach Art. 962a Abs. 3 OR [18]. Darüber hinaus können Minderheiten oder Einzelpersonen, die zwar einen Swiss-GAAP-FER-21-Abschluss verlangen, auf eine ordentliche Revision verzichten und/oder eine andere Revisionsart verlangen [19]. Erstellt die Organisation nur eine Jahresrechnung, die sowohl die Anforderungen des Rechnungslegungsrechts als auch von Swiss GAAP FER 21 erfüllt, gilt grundsätzlich das im 2. Kapitel Ausgeführte.

4. ANWENDUNG VON SWISS GAAP FER 21 AUFGRUND KANTONALER BESTIMMUNGEN

4.1 Situation bei den NPO. Immer mehr kantonale Behörden verpflichten die von ihnen finanzierten Einrichtungen zur Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER 21. So hält bei-

«Für Schweizer NPO ergibt sich aufgrund eines freiwillig, zusätzlich zur handelsrechtlichen Jahresrechnung erstellten Swiss-GAAP-FER-21-Abschlusses keine gesetzliche Pflicht zur ordentlichen Revision.»

spielsweise das Kantonale Sozialamt Zürich für die Rechnungslegung von Behinderteneinrichtungen im Erwachsenenbereich fest:

«Als Rechnungslegungsstandard gelten die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Swiss GAAP FER.» [20]

4.2 Beurteilung der NPO-Revisionspflicht. In diesem Fall ergeben sich aufgrund der kantonalen Vorgaben andere Konsequenzen für die NPO-Revisionspflicht. Im Vergleich zum vorgängig beschriebenen Fall (vgl. Abschnitt 3.2) wird Swiss GAAP FER 21 weder freiwillig noch aufgrund einer gesetzlichen OR-Bestimmung angewendet. Expertsuisse hält hierzu fest:

«Für Unternehmen hingegen, die [...] gemäss kantonalen Vorgaben einen zusätzlichen Abschluss nach anerkanntem Standard erstellen, gelten betreffend die Revisionspflicht und Revisionsart die in diesen [...] kantonalen Regelungen festgelegten Bestimmungen.» [21].

Die kantonalen Richtlinien geben in der Regel neben der Form der Rechnungslegung gleichzeitig Bestimmungen zur Revisionsart vor. Diese lehnen sich mehrheitlich an das Revisionsrecht an und verlangen von den NPO eine ordentliche oder eingeschränkte Revision. Dabei sind die kantonalen Bestimmungen für die NPO häufig strenger als diejenigen gemäss Rechnungslegungs- und Revisionsrecht. So gelten beispielsweise zur Abgrenzungen grosser NPO die früheren, niedrigeren Schwellenwerte [22], und Vereine unterliegen mindestens der eingeschränkten Revision [23].

5. FREIWILLIG ERSTELLTE KONZERNRECHNUNG

5.1 Rechtliche Bestimmungen. Kontrolliert eine NPO eine andere Organisation, ist sie zur Konzernrechnung verpflichtet (Art. 963 Abs. 1 OR). Dabei versteht sich die Kontrolle im NPO-Umfeld weniger aufgrund von Beteiligungsrechten als insbesondere aufgrund einer führungsmässigen Beherrschung.

Kleine NPO-Konzernstrukturen dürfen auf eine konsolidierte Jahresrechnung verzichten (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR). Darüber hinaus müssen nach Wortlaut von Art. 963 Abs. 1 OR

lediglich «rechnungslegungspflichtige juristische Personen» eine Konzernrechnung erstellen. Das heisst: Gemäss Art. 957 Abs. 2 OR müssen

→ Stiftungen und Vereine mit Umsatzerlösen von weniger als CHF 500 000 im letzten Geschäftsjahr; → Stiftungen [24] und Vereine, die sich nicht in das Handelsregister eintragen müssen; → durch die Stiftungsaufsichtsbehörde von der Revisionspflicht befreite Stiftungen (vgl. 2. Kapitel) lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen Buch führen. Sie gelten damit als nicht rechnungslegungspflichtige juristische Personen und sind somit von den Konzernrechnungsvorschriften nicht betroffen [25]. Analoges gilt für die kontrollierten Organisationen, die für eine Konzernrechnung ebenfalls rechnungslegungspflichtige juristische Personen sein müssen [26].

Ungeachtet dessen kann sich eine Pflicht zur konsolidierten Jahresrechnung aufgrund von Minderheitenrechten oder Individualrechten ergeben (Art. 963a Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR). Ebenso kann die Stiftungsaufsichtsbehörde eine Konzernrechnung verlangen (Art. 963a Abs. 2 Ziff. 4 OR, Individualrechte). Und letztlich ist eine Konzernrechnung immer dann zu erstellen, wenn sie für eine möglichst zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage notwendig ist (Art. 963a Abs. 2 OR) [27].

5.2 Situation bei den NPO. Es kann verschiedene Gründe geben, weshalb eine NPO freiwillig eine Konzernrechnung erstellt:

→ sie wendet Swiss GAAP FER 21 freiwillig an und ist infolgedessen nach Swiss GAAP FER 21/2 zur Konsolidierung aufgefordert; → die «Erläuterungen zur Konsolidierung» der Zewo verlangen eine Konsolidierung; → die Zewo empfiehlt eine Konsolidierung ausdrücklich [28]. Diesen Fällen ist gemeinsam, dass von den NPO im Vergleich zum Rechnungslegungsrecht schon früher eine Konzernrechnung gefordert ist [29]. So sind beispielsweise bereits Kern-FER-Anwender (d. h. kleine NPO-Konzernstrukturen) zur Konsolidierung verpflichtet, und die NPO-spezifischen Konsolidierungskriterien der Zewo (z. B. gemeinsamer Auftritt im Spendenmarkt, Triage Geldströme) greifen früher.

Es könnte daher die Vermutung bestehen, dass eine freiwillig erstellte Konzernrechnung nach Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR ordentlich geprüft werden müsste, auch wenn die NPO gemäss den eigentlichen Revisionsbestimmungen (vgl. Punkt 2) keiner ordentlichen Revision unterstehen würde.

5.3 Beurteilung der NPO-Revisionspflicht. Bei der Beurteilung der Revisionspflicht ist entscheidend, ob eine NPO die Konzernrechnung von Gesetzes wegen oder freiwillig erstellt. Die Pflicht zur ordentlichen Revision knüpft an eine Konzernrechnung von Gesetzes wegen an (vgl. Punkt 5.1). Wird die Konzernrechnung hingegen freiwillig erstellt, ergibt sich daraus keine Pflicht zur ordentlichen Revision. Nicht abschliessend geklärt ist, welche Art von Revision bei einer Konzernrechnung resultiert, die aufgrund von Minderheiten- oder Individualrechten erstellt wird. Nach der

hier vertretenen Auffassung erfolgt eine solche Konzernrechnung zwar nicht freiwillig, aber eben auch nicht von Gesetzes wegen. Vielmehr bedarf es eines aktiven Tätigwerdens der Vereinsmitglieder oder der Stiftungsaufsichtsbe-

«Die Befürchtungen einer ordentlichen Revision <durch die Hintertür> konnten für Schweizer NPO ausgeräumt werden.»

hörde, und die Konsolidierungspflicht ergibt sich somit nicht unmittelbar aus dem Gesetz [30]. Eine solche Konzernrechnung untersteht demnach nicht per se der ordentlichen Revision. Vermutlich wird jedoch im Rahmen der Ausübung dieser Minderheiten- oder Individualrechte regelmässig eine entsprechende Opting-Variante für die Revisionspflicht der Konzernrechnung formuliert [31].

6. FREIWILLIGE REVISION

Auch wenn sie gesetzlich nicht zu einer ordentlichen oder einer eingeschränkten Revision, allenfalls sogar zu gar keiner Revision verpflichtet sind, können Schweizer NPO ihre Jahresrechnung bzw. Konzernrechnung freiwillig prüfen lassen. Das erhöht die Aussagekraft und Glaubwürdigkeit der Jahresrechnung und stärkt deren Aussenwirkung.

Diese Prüfungen stellen keine gesetzlichen, sondern auftragsrechtliche Prüfungen dar und werden gemäss spezifischen Prüfungsstandards durchgeführt [32]. Eine Prüfung, die der ordentlichen Revision nahekommt, ist die freiwillige Revision nach *Schweizer Prüfungsstandard (PS) 700* [33]. In dessen Rahmen kann jedoch auf einzelne Anforderungen, die bei einer ordentlichen Revision bestehen würden, verzichtet werden, wie etwa die Existenzprüfung des internen Kontrollsystems oder der umfassende Bericht an den Stiftungsrat bzw. Vereinsvorstand. Eine freiwillige Revision vermittelt bei hinreichender Prüfungssicherheit eine positiv formulierte Schlussfolgerung (Prüfungsurteil). In Anlehnung an die eingeschränkte Revision besteht aber auch die Möglichkeit, eine Review nach PS 910 durchzuführen [34]. Bei einer Review handelt es sich um einen Auftrag, der bei begrenzter Sicherheit eine negativ formulierte Schlussfolgerung (Prüfungsaussage) vermittelt.

Wie bereits im 2. Kapitel gezeigt, können Vereine eine sogenannte Laienrevision durchführen lassen, die grundsätzlich keinen Vorgaben untersteht, wie etwa bezüglich des anzuwendenden Prüfungsstandards, der Zulassung, Ausbildung sowie Fachpraxis der prüfenden Person. Als prüfende Person kann dabei beispielsweise ein Einzelmitglied (nicht aber ein Mitgliedsunternehmen!) von Expertisuisse amten, das – sofern es sich nicht explizit darauf bezieht – nicht an die beruflichen und fachlichen Verlautbarungen von Expertisuisse gebunden ist [35].

Zewo-zertifizierte NPO haben zu beachten, dass die Zewo von ihnen mindestens eine Review fordert, auch

wenn sie gesetzlich gesehen zu keiner Revision verpflichtet wären [36]. Und auch die Kantone verpflichten die von ihnen finanzierten Einrichtungen regelmässig mindestens zur eingeschränkten Revision [37].

7. FAZIT

Die Befürchtungen einer ordentlichen Revision «durch die Hintertür» konnten für Schweizer NPO ausgeräumt werden. Ausgehend vom Rechnungslegungsrecht ergibt sich – abgesehen von einer neu resultierenden Konsolidierungspflicht – für diese in den wenigsten Fällen eine ordentliche Revisionspflicht.

Nachdem der Gesetzgeber per 1. Januar 2012 sogar die Schwellenwerte zur Abgrenzung der ordentlichen Revision

erhöht hat, um insbesondere kleine Organisationen zu entlasten, wäre es nicht nachvollziehbar, wenn nun ausgerechnet NPO, die freiwillig Swiss GAAP FER 21 anwenden und freiwillig eine konsolidierte Jahresrechnung erstellen, mit einer Pflicht zur ordentlichen Revision belastet würden.

Weil aber die interne Kontrolle, die Transparenz und die Qualität der Rechnungslegung auch bei NPO relevant sind, steht es der Organisation selbst oder den Vereinsmitgliedern offen, von den verschiedenen Opting-Varianten Gebrauch zu machen oder eine freiwillige Prüfung ihrer Jahresrechnung durchführen zu lassen. Entsprechende Überlegungen können im Weiteren für den Stiftungsrat bzw. den Vereinsvorstand nicht zuletzt im Hinblick auf seine Verantwortlichkeit von Bedeutung sein. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. Meyer/Bergmann/Passardi/Zöbeli, 2011, Rechnungslegung sozialer Nonprofit-Organisationen – Grundlagen, Untersuchungsergebnisse, Empfehlungen, S. 116. 2) In den meisten Fällen sind NPO in der Rechtsform des Vereins oder der Stiftung organisiert. Gemäss Art. 69a ZGB bzw. Art. 83a ZGB gelten für sie die Vorschriften des Rechnungslegungsrechts sinngemäss. Ebenso sind für sie nach Art. 69b Abs. 3 ZGB bzw. Art. 83b Abs. 3 ZGB die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar. 3) In diesem Beitrag sind durchgehend Stiftungen ohne Vorsorgezweck gemeint. Vorsorgestiftungen unterstehen anderen Regelungen betreffend Rechnungslegung und Revision. Weitere Ausnahmen stellen Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen dar, die keiner Revisionspflicht unterstehen (Art. 87 Abs. 1^{bis} ZGB). 4) Diese Möglichkeit würde in Betracht gezogen werden, wenn beispielsweise die Grössenkriterien zur ordentlichen Revision nur knapp erreicht werden und ein ständiges Wechseln der Revisionsart vermieden werden soll oder wenn der Stiftungszweck nicht befolgt wird bzw. die ordentliche Revision im Sinne des Stiftungszwecks ist. 5) Eine Auslegeordnung und kritische Betrachtung betreffend die Befreiung präsentieren Handschin/Widmer, o.J., Spezifische Probleme der Revision von Stiftungen, S. 155–158. Ebenso Eberle/Egeli, 2013, Revision von Nonprofit-Organisationen, in: Zöbeli/Neubert, 2013, Externe Mandate von Nonprofit-Organisationen – Welche Aspekte sind besonders zu beachten, CEPS Forschung und Praxis – Band 10, S. 67–68. 6) Für eine Übersicht der Opting-Varianten bei Vereinen und Stiftungen sei auf HWP, Band «Eingeschränkte Revision», S. 24–27, und Eberle/Egeli, 2013, S. 67–68, verwiesen. 7) Vgl. http://www.edi.admin.ch/esv/00942/index.html?lang=de#sprungmarke10_9, abgerufen: 18. Februar 2016. 8) Siehe hierzu ausführlicher: Meyer, 2015, Rechnungslegung und Revision aus Sicht mittelgrosser Vereine, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 2015/4, S. 238. 9) Zur Diskussion des Einheitsabschlusses/dualen Abschlusses bei NPO sei auf Teitler-Feinberg/Zöbeli/Kleibold/Buchmann, 2014, nachgehakt: Duale Rechnungslegung bei Nonprofit-Organisationen, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 2014/4, S. 134–137, verwiesen. Für eine Übersicht der widersprüchlichen Tatbestände und deren Umgang sei auf Eberle/Zöbeli, Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 2014/8, S. 626–629, und Glanz/Hermann/Pfaff/Zihler, Kommentar zu Art. 962a, in: Pfaff/Glanz/

Stenz/Zihler, Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014, S. 639, verwiesen. 10) Vgl. Art. 1 VASR; vgl. Erläuternder Bericht zum Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts und Erlass der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) vom 16. August 2012, S. 6. 11) Vgl. Zöbeli/Schmitz, 2015, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, S. 20. 12) Vgl. Art. 11 Ziff. 3, Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen. 13) Vgl. Zöbeli/Schmitz, 2015, S. 22. 14) Vgl. Glanz/Hermann/Pfaff/Zihler, 2014, S. 642. 15) Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. Dezember 2007, S. 1721. 16) Vgl. Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, 2011, Winter session, 1. Tagung der 49. Amtsdauer, S. 1935–1936. 17) Expertsuisse, 2015, Ausgewählte Fragen und Antworten zur Prüfung bei Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts, 6. Zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung, Version vom 27. Oktober 2015, S. 14. 18) Anderer Meinung ist Böckli, OR-Rechnungslegung, 2014, S. 261. 19) Vgl. Glanz/Hermann/Pfaff/Zihler, 2014, S. 642. 20) Kantonales Sozialamt Zürich, Richtlinien des Kantonalen Sozialamts zur Rechnungslegung von Invalideneinrichtungen im Erwachsenenbereich, Version vom 18. November 2014, Ziff. 2. 21) Expertsuisse, 2015, 6. Zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung, S. 15. 22) Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Jahresumsatz von CHF 20 Mio., 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. 23) Vgl. hierzu beispielsweise Kantonales Sozialamt Zürich, Ziff. 6.2.f. 24) Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass Art. 52 Abs. 2 ZGB aufgrund der Umsetzung der revidierten Empfehlungen der Group d'action financière (GAFI) per 1. Januar 2016 dahingehend angepasst wurde, dass alle Stiftungen eintragungspflichtig geworden sind. 25) Vgl. Glanz/Zihler, 2014, Kommentar zu Art. 963 OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler, Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014, S. 677. 26) Vgl. Glanz/Zihler, 2014, S. 678. 27) Zur praktischen Umsetzung sowie zur Ungenauigkeit der Generalklausel sei auf Böckli, 2014, S. 278–279, und Glanz, 2014, Kommentar zu Art. 963a OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler, Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014, S. 724 verwiesen. 28) Vgl. Zewo, o.J., Erläuterungen zur Konsolidierung, insbesondere die Punkte C) und D). 29) Vgl. Zöbeli/Teitler, 2014, Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer

Abschluss?, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 2014/1–2, S. 23–24. 30) Eine analoge Rechtsauslegung wird auch vorgenommen für den folgenden Fall: Ein Unternehmen wird aufgrund von Art. 727 Abs. 2 OR (Ausübung von Minderheitenrechten) zur ordentlichen Revision verpflichtet. Allerdings ist dieses Unternehmen aufgrund dessen nicht automatisch zur Anwendung von Art. 961 OR (Rechnungslegung für grössere Unternehmen) verpflichtet, wo die Bestimmungen an die ordentliche Revision «von Gesetzes wegen» anknüpfen (vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. Dezember 2007, S. 1716; Kessler, 2014, Kommentar zu Art. 961 OR, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler, Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014, S. 537). Eine andere, strengere Auslegung gilt jedoch im Rahmen des Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung: Verlangen Minderheiten eine solche Jahresrechnung (Art. 962 Abs. 2 OR), so kommt Art. 962a OR vollständig zur Anwendung; eine weniger strenge Auslegung besteht ausschliesslich für den freiwillig nach einem anerkannten Standard erstellten Abschluss (siehe dazu Abschnitt 3.3) (vgl. dazu Glanz/Hermann/Pfaff/Zihler, 2014, S. 635–637). 31) So zumindest die Aussage verschiedener Stiftungsaufsichtsbehörden, die – wenn sie eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard fordern – gleichzeitig die ordentliche Revision verlangen, sodass solche allfälligen Regelungslücken infolge der Ausübung des Individualrechts nicht aufkommen. 32) Diese Abgrenzung ist wichtig. So gelten in diesen Fällen die Vorschriften von Art. 961 ff. OR, Art. 962 Abs. 1 Ziff. 3 OR sowie Art. 963b Abs. 1 Ziff. 3 OR nicht. 33) Siehe hierzu ausführlicher: Haas, 2013, Berichterstattung nach den Schweizer Prüfungsstandards (Ausgabe 2013) – 7. Artikel der Serie zu den Clarified ISA, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 2013/5, S. 298–303. 34) Siehe hierzu ausführlicher: Annen, 2013, Vergleich eingeschränkte Revision zu Review nach PS 910, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 2013/12, S. 910–915. 35) Somit muss im Rahmen der Laienrevision die prüfende Person aufgrund ihrer Mitgliedschaft bei Expertsuisse beispielsweise nicht zwingend PS 700 anwenden und einen entsprechenden Revisionsbericht ausstellen. 36) Vgl. Zewo, Anforderungen an die Revision von Organisationen mit Zewo-Gütesiegel – Ausführungsbestimmungen zu Art. 12 des Reglements über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen, S. 2–3. 37) Vgl. hierzu beispielsweise Kantonales Sozialamt Zürich, Ziff. 6.2.f.